

MODUL 1: GRUNDZÜGE DER EINKOMMENSTEUER

Die zentralen Fragen dieses Moduls sind:

- *Welche Einkünfte unterliegen der Einkommensteuer?*
- *Welche Aufwendungen und Ausgaben können als Betriebsausgaben und Werbungskosten bei der Einkünfteermittlung abgezogen werden?*
- *Welche Ausgaben können als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen bei der Einkommensermittlung abgezogen werden?*
- *Welcher Steuertarif kommt zur Anwendung?*
- *Welche Absetzbeträge mindern die Steuerschuld?*
- *Wie erfolgt die Erhebung der Einkommensteuer?*

Tz 1

Frau Mag. Taxa ist in Wien als selbständige Steuerberaterin tätig und bezieht aus dieser Tätigkeit jährlich Einnahmen von 80.000 Euro, denen betrieblich veranlasste Ausgaben und Aufwendungen in Höhe von 20.000 Euro gegenüberstehen. Sie verfügt über ein Sparbuch bei einer österreichischen Bank, das im vergangenen Jahr Zinsen in der Höhe von 1.500 Euro abgeworfen hat. Sie hat vor drei Jahren ein Grundstück in Oberösterreich um 40.000 Euro gekauft und im vergangenen Jahr um 35.000 Euro verkauft. Im vergangenen Jahr hat sie ihren Kirchenbeitrag in der Höhe von 600 Euro gezahlt, was die Kirchenbeitragstelle an die Finanzverwaltung gemeldet hat. Nach einem gewaltigen Hochwasser hat Frau Mag. Taxa im vergangenen Jahr 5.000 Euro für die Anmietung von Trocknungsgeräten und den Kauf einer neuen Waschmaschine ausgegeben. Frau Mag. Taxa und ihr Ehemann haben ein Kind. Der Ehemann ist in Karenz und kümmert sich um die einjährige Tochter. Während des letzten Jahres hat Frau Mag. Taxa Einkommensteuervorauszahlungen in Höhe von 10.000 Euro geleistet.

I PRINZIPIEN DER EINKOMMENSTEUER

1 Das Leistungsfähigkeitsprinzip

Tz 2 Das Einkommen gilt als Gradmesser für die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** der Menschen. Die Einkommensteuer will die Leistungsfähigkeit der Menschen erfassen. Dazu regelt das Einkommensteuergesetz (EStG), welche Vermögenmehrungen Einkommen darstellen und somit besteuert werden.

Tz 3 Die Einkommensteuer stellt auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Menschen, der im EStG als natürliche Person bezeichnet wird, ab. Dies kommt in vielfältiger Weise zum Ausdruck, wie ua durch folgende Bestimmungen:

- Ein dem Existenzminimum entsprechender Betrag wird steuerfrei gestellt. Derzeit ist ein Betrag von derzeit 11.693 Euro von der Besteuerung ausgenommen (vgl § 33 Abs 1 EStG).
- Der Tarif der Einkommensteuer ist progressiv gestaltet, um jene Einkommens-teile, die deutlich über das Existenzminimum hinausgehen, mit einem höheren Steuersatz besteuern zu können. Unter Steuerprogression versteht man die überproportionale Besteuerung von höherem Einkommen (vgl Tz 30).

- Bestimmte Begünstigungen tragen den Lasten des Steuerpflichtigen zB als Alleinerzieher, Alleinerhalter oder als Unterhaltspflichtiger für seine Kinder, Rechnung.

2 Das Universalitätsprinzip

Tz 4 Vor dem Hintergrund des Zieles, das Einkommen als Gradmesser der Leistungsfähigkeit zu besteuern, macht es auch keinen Unterschied, ob das Einkommen im Inland oder im Ausland erzielt wurde. Dementsprechend ist die österreichische Einkommensteuer durch das **Universalitätsprinzip** geprägt und erfasst das gesamte Welteinkommen. Lediglich dann, wenn jemand weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat und somit aufgrund mangelnder Anknüpfungspunkte zu Österreich beschränkt steuerpflichtig ist, werden nur die im Inland erzielten Einkünfte der Einkommensteuer unterworfen (**Territorialitätsprinzip**; vgl Tz 276 ff).

3 Das Periodenprinzip

Tz 5 Das Einkommen wird jeweils für ein **Kalenderjahr** ermittelt. Vor dem Hintergrund, dass die Einkommensteuer die gesamte Leistungsfähigkeit eines Menschen erfassen will, müsste sie eigentlich all das besteuern, was der Steuerpflichtige während seines gesamten Lebens erwirtschaftet hat. So lange kann der Fiskus allerdings nicht auf die Steuereinnahmen warten. Außerdem wäre es kaum administrierbar, die gesamte Lebensspanne – also im Regelfall viele Jahrzehnte – einzubeziehen. Daher wird die Leistungsfähigkeit erfasst, die während eines bestimmten Zeitabschnitts, nämlich des Kalenderjahres, gegeben ist. Die Besteuerung des **Jahreseinkommens** ist aber letztlich willkürlich und kann zu Härten führen: Wenn jemand in einem Jahr Verluste erwirtschaftet und im nächsten Jahr ein besonders hohes Einkommen erzielt, würde der progressiv gestaltete Tarif bewirken, dass er höher besteuert wird, als wenn für beide Jahre eine Durchschnittsbetrachtung angestellt werden würde. Daher werden solche und andere Härten dadurch abgemildert, dass unter bestimmten Voraussetzungen als Ausnahme von diesem Periodenprinzip ein **Periodenausgleich** zugelassen wird (vgl Tz 26 f).

II EINKOMMENSBEGRIFF UND EINKUNFTSARTEN

1 Die persönliche Steuerpflicht

Tz 6 Der Einkommensteuer unterliegen nur natürliche Personen (§ 1 Abs 1 EStG). Bei der persönlichen Steuerpflicht unterscheidet man zwischen der **unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht**. Unbeschränkt steuerpflichtig sind natürliche Personen, die einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben. Folge der unbeschränkten Steuerpflicht ist, dass die natürliche Person mit ihrem Welteinkommen in Österreich steuerpflichtig ist (§ 1 Abs 2 EStG; daher auch **Universalitätsprinzip**). Wer weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hat, ist nur mit seinen Einkünften aus dem Inland steuerpflichtig (daher auch **Territorialitätsprinzip**; vgl Tz 276 ff). Diese Personen sind beschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs 3 EStG).

2 Der Katalog der sieben Einkunftsarten

Tz 7 Das Einkommen ist die **Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer**. Auf diese wird der Tarif der Einkommensteuer angewendet und die Einkommensteuer berechnet. Das Einkommen wird in § 2 Abs 2 EStG als der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten nach Ausgleich von Verlusten aus einzelnen Einkunftsarten und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG), außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35 EStG) und des Freibetrags nach § 105 EStG definiert.

Tz 8 In § 2 Abs 3 EStG werden folgende sieben Einkunftsarten aufgelistet:

Betriebliche Einkünfte	{	<ol style="list-style-type: none"> 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21), 2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22), 3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23), 	}	Haupt- einkunftsarten
Außerbetriebliche Einkünfte	{	<ol style="list-style-type: none"> 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25), 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27), 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28), 7. Sonstige Einkünfte im Sinne des § 29. 	}	Neben- einkunftsarten

Die Unterscheidung zwischen **betrieblichen Einkünften** (Gewinneinkünften) und **außerbetrieblichen Einkünften** (Überschusseinkünften) ist für die Ermittlung der Einkünfte wesentlich (vgl Tz 18 f). Weiters werden nach der Subsidiarität **Haupt- und Nebeneinkunftsarten** unterschieden.

3 Die betrieblichen Einkünfte und der Gewerbebetrieb

Tz 9 Die ersten drei Einkunftsarten sind die betrieblichen Einkunftsarten. Voraussetzung dafür, dass eine der ersten drei Einkunftsarten zur Anwendung kommt, ist die Existenz eines Betriebes. Dies ist nach § 23 Z 1 EStG der Fall, wenn eine selbständige, nachhaltige Betätigung vorliegt, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) legt diese Kriterien folgendermaßen aus:

- **Selbständigkeit** liegt vor, wenn der Steuerpflichtige auf eigene Rechnung und Gefahr tätig wird und somit ein Unternehmerwagnis trägt. Dieses Merkmal grenzt den Unternehmer, der betriebliche Einkünfte erzielt, vom Arbeitnehmer ab. Ein Dienstverhältnis, das zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt, liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet (§ 47 Abs 2 EStG). Der Begriff der Selbständigkeit stimmt mit jenem des § 2 Abs 1 UStG überein (VwGH 7.12.1994, 91/13/0171).
- **Nachhaltigkeit** ist jedenfalls dann gegeben, wenn eine Tätigkeit beruflich, das heißt unter Ausnützung bestimmter Kenntnisse und Fähigkeiten ausgeübt wird. Nachhaltigkeit liegt auch vor, wenn eine Tätigkeit wiederholt ausgeübt wird oder Wiederholungsabsicht besteht. Eine länger andauernde Tätigkeit gilt selbst bei Fehlen von Wiederholungsabsicht als nachhaltig (VwGH 14.9.1988, 87/13/0248; einmaliger Auftrag über eine neunmonatige Berufstätigkeit).
- **Gewinnerzielungsabsicht** liegt vor, wenn die Tätigkeit auf Überschusserzielung und nicht bloß auf Kostendeckung gerichtet ist. Es muss ein Gewinn im Sinne der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften

angestrebt werden. Zur Gewinnerzielungsabsicht trifft die LiebhabereiVO (BGBl 1993/33) nähere Regelungen, um Verluste im Zusammenhang mit der Einkommenserzielung von Aufwendungen zur Lebensführung abzugrenzen. Werden Aufwendungen in besonderem Maß aus privaten Motiven getätigt (Einkommensverwendung), so spricht man von **Liebhaberei**. Solche Tätigkeiten sind aus einkommensteuerlicher Sicht irrelevant.

Beispiel: Ein Industrieller (und gleichzeitig besonderer Weinkenner) betätigt sich jahrelang regelmäßig am Wochenende auf seinem Weingut im Burgenland als Winzer. Zu diesem Zweck hat er landwirtschaftliche Geräte angeschafft, das Gutsgebäude sowie seinen Weinkeller restauriert und stellt gelegentlich auch Personal ein. Insgesamt hat er viel Geld in sein Weingut gesteckt, ohne dass dieses bisher jemals Gewinne abgeworfen hat. Dies ist auch in einem absehbaren Zeitraum nicht zu erwarten. Aus diesem Grund ist bei der Betätigung als Winzer Liebhaberei im Sinne der LiebhabereiVO anzunehmen. Als Konsequenz können einerseits die im Rahmen der Bewirtschaftung des Weingutes erlittenen Verluste steuerlich nicht berücksichtigt werden. Andererseits ist ein zufällig erwirtschafteter Gewinn auch nicht steuerpflichtig. Eine Abgrenzung der Einkommenserzielung von Liebhaberei-Betätigungen ist erforderlich, um zu verhindern, dass Ausgaben der Lebensführung, die Einkommensverwendung darstellen, als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden.

- **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** ist anzunehmen, wenn sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen prinzipiell an eine unbestimmte Zahl von Personen richtet, auch wenn der Steuerpflichtige zeitweise nur mit einer begrenzten Zahl von Personen oder gar nur mit einem einzigen Auftraggeber in Verbindung tritt (VwGH 14.9.1988, 87/13/0248).

4 Die Abgrenzung der einzelnen Einkunftsarten

Tz 10 Die drei betrieblichen Einkunftsarten und die verbleibenden vier weiteren Einkunftsarten, die auch als außerbetriebliche Einkunftsarten bezeichnet werden, grenzen sich folgendermaßen voneinander ab:

- **Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft** (§ 21 EStG): Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören insbesondere Einkünfte aus der Urproduktion (Landwirtschaft, Forstwirtschaft), Tierzucht und Tierhaltung mit eigenen landwirtschaftlichen Produkten, Binnenfischerei sowie Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Land- oder Forstwirtschaft in Zusammenhang steht.
- **Einkünfte aus selbständiger Arbeit** (§ 22 EStG): Dazu zählen die Einkünfte aus den freien Berufen wie Künstler, Wissenschaftler, Schriftsteller, Rechtsanwalt, Wirtschaftstreuhänder, Arzt und anderen medizinischen Berufen. Daneben fallen unter diese Einkunftsart zB Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit und die Bezüge, die von

Kapitalgesellschaften an Personen geleistet werden, die zu mehr als 25% am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft beteiligt sind und deren Beschäftigungsverhältnis trotz faktischer Weisungsungebundenheit „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ aufweist. Diese Weisungsungebundenheit wird bei Gesellschafter-Geschäftsführern angenommen, die zu mehr als 50% beteiligt sind, oder über eine Sperrminorität verfügen.

- **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** (§ 23 EStG): Dazu zählen betriebliche Einkünfte, sofern die Betätigung weder als Ausübung einer Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist (Subsidiarität innerhalb der betrieblichen Einkunftsarten).

Bei den betrieblichen Einkunftsarten (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb) wird die **Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes (Teilbetriebes)** der Einkommensteuer unterworfen (§ 24 EStG). Unter bestimmten Voraussetzungen ist dieser Vorgang steuerlich begünstigt (§ 24 Abs 4 bis 6 EStG und § 37 Abs 2 und 5 EStG, vgl Tz 32 ff).

Beispiel: Der 50%ige OG-Gesellschafter A (Mitunternehmer, vgl Tz 87) will sich nach seiner 10-jährigen Tätigkeit mit seinen nunmehr 65 Jahren aus dem Möbelgeschäft zurückziehen und verkauft seinen Anteil an seinen Nachfolger B. Bisher bezog A Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Form von Gewinnanteilen im Sinne des § 23 Z 2 EStG. Mit dem Verkauf seines Anteils an B entsteht ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 12.000 Euro. Dieser zählt zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 3 iVm § 24 Abs 1 Z 1 TS 3 EStG). Der Steuerpflichtige hat nun die Möglichkeit, einen Freibetrag gemäß § 24 Abs 4 EStG in Höhe von 3.650 Euro ($7.300 * 50\%$) in Anspruch zu nehmen, das heißt die Bemessungsgrundlage reduziert sich auf 8.350 Euro. Alternativ könnte er unter bestimmten Voraussetzungen von den Progressionsermäßigungen des § 37 EStG Gebrauch machen (siehe dazu Tz 33).

- **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** (§§ 25 und 26 EStG): Dazu zählen insbesondere die Einkünfte aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis (zB auch Bezüge von Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH, deren Beschäftigungsverhältnis **alle** Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist), Einkünfte aus Pensionszahlungen oder aus einer gesetzlichen Sozialversicherung, die Bezüge von – aufgrund einer im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Sperrminorität – faktisch weisungsungebundenen Gesellschafter-Geschäftsführern einer Kapitalgesellschaft mit einer Beteiligung von bis zu 25% am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft (bei einer Beteiligung von über 25% lägen diesfalls Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor, siehe oben) und die Bezüge bestimmter politischer Funktionäre.

Von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die Einkommensteuer in der Regel in Form der Lohnsteuer erhoben (dazu Tz 41 ff).

- **Einkünfte aus Kapitalvermögen** (§ 27 EStG): Dazu gehören vor allem Gewinnanteile aus der Beteiligung an Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und aus der Beteiligung als echter stiller Gesellschafter (bloße Beteiligung am laufenden Ergebnis des Unternehmens im Gegensatz zur unechten stillen Gesellschaft, bei der auch eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert eingeräumt wird und somit eine Mitunternehmereigenschaft – vgl zum Begriff Tz 87 – vorliegt), Zinsen aus Bankeinlagen und Darlehen und Zuwendungen von Privatstiftungen. Diese Einkünfte werden unter dem Begriff „Einkünfte aus der Überlassung von Kapital“ zusammengefasst. Auch Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs 3 EStG), Einkünfte aus Derivaten (§ 27 Abs 4 EStG) und Einkünfte aus Kryptowährungen (§ 27 Abs 4a EStG) gelten als Einkünfte aus Kapitalvermögen. Zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen zählen alle Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital sind.
- **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** (§ 28 EStG): Hierzu gehören insbesondere Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und Sachinbegriffen sowie Urheberrechts- und Lizenzvergütungen.

Beispiele:

1. Der Steuerpflichtige vermietet eine Eigentumswohnung. Diese rein vermögensverwaltende Tätigkeit begründet Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.
 2. Der Steuerpflichtige besitzt mehrere Wohnungen in einer Fremdenverkehrsgemeinde, die er durch Vermietung an zahlreiche Sommergäste nutzt. Er hat dadurch einen erheblichen Verwaltungs- und Werbeaufwand. Weiters erbringt er Nebenleistungen (zB Bettwäsche, polizeiliche An- und Abmeldung, Getränke, Bezahlung der Strom- und Gasrechnungen): Der Umfang der Vermögensverwaltung (§ 32 BAO) wird überschritten. Daher liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor (vgl VwGH 13.10.1982, 82/13/0125).
- **Sonstige Einkünfte** (§§ 29 bis 31 EStG): Dazu gehören die folgenden taxativ (abschließend) angeführten Einkünfte:
 1. Wiederkehrende Bezüge (§ 29 Z 1 EStG)
 2. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31 EStG). Damit wird, ähnlich wie bei der Besteuerung von Kapitalvermögen gemäß § 27 EStG, auch bei Grundstücken die Substanz steuerlich erfasst. Der Spekulationstatbestand des § 31 EStG erfasst all jene